

Audience publique du 4 février 2009

Recours formé par
Monsieur ... et Madame ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24307 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 23 avril 2008 par Maître Marc Kleyr, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à NL-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 24 janvier 2008 répertoriée sous les numéros C 13247, C 13248, C 13249, C 13250 du rôle, ayant rejeté comme non fondées les réclamations dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2001, 2002, 2003 et 2004, tous émis le 30 novembre 2005 par l'administration des Contributions Directes, section des personnes physiques, bureau d'imposition Echternach ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 août 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 8 septembre 2008 par Maître Marc Kleyr au nom de Monsieur ... et de son épouse, Madame ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Régis Steiner, en remplacement de Maître Marc Kleyr, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

En date du 30 novembre 2005, le bureau d'imposition d'Echternach, section des personnes physiques de l'administration des Contributions Directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2001, 2002, 2003 et 2004 à l'égard de Monsieur ... et de son épouse, Madame

Par quatre courriers séparés du 22 février 2006, les époux ...-... introduisirent une réclamation à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu précités pour les années 2001, 2002, 2003 et 2004, auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après « le directeur ».

Par courrier de leur fiduciaire du 30 mai 2006, les époux ...-... firent parvenir au bureau d'imposition des explications ainsi que des pièces complémentaires relatives à leur réclamation.

Par décision du 24 janvier 2008, répertoriée sous les numéros C 13247, C 13248, C 13249, C 13250, le directeur rejeta les réclamations comme non fondées dans les termes suivants :

« Vu les requêtes introduites le 28 février 2006 par le sieur ..., demeurant à NL-6228 SB Maastricht, ayant élu domicile à Luxembourg, pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2001, 2002, 2003 et 2004, tous émis le 30 novembre 2005 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que les réclamations ayant le même objet, il y a lieu, dans l'intérêt d'une bonne administration, de les joindre pour y statuer par une seule et même décision;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir établi les bases d'imposition pour les années litigieuses par voie de taxation;

Considérant qu'en vertu du §243 AO une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du réclamant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 09.09.1991);

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé;

Qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;

Considérant que le contribuable n'ayant réservé aucune suite aux rappels et notamment aux sommations, astreintes et décisions portant fixation d'une astreinte, l'invitant au dépôt de ses déclarations d'impôt sur le revenu pour les années 2001 et 2002, le bureau d'imposition était fondé à établir les bases d'imposition par voie de taxation conformément au § 217 AO;

Considérant que le bureau d'imposition a établi les impositions critiquées pour les années 2001 et 2002 en s'appuyant sur les renvois renseignant la part du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale que le réclamant a tiré d'une société civile tandis qu'il s'est servi des certificats de rémunération et de retenue d'impôt pour établir l'imposition des années 2003 et 2004;

Que le réclamant s'est installé depuis le 1^{er} septembre 2005 aux Pays-Bas bien qu'il affirme continuer son activité au Luxembourg;

Considérant que le réclamant n'a rapporté aucune pièce ou information qui eût permis d'asseoir les impositions litigieuses sur des bases plus exactes;

Qu'en particulier il n'a finalement pas cru utile, à ce jour, d'établir et de remettre les déclarations d'impôt des années litigieuses;

Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (cf. jur. const.: Conseil d'Etat 11.04.1962, no 5742 du rôle, Trib. administratif 19.06.2000, no 11295 du rôle).

PAR CES MOTIFS,

Reçoit les réclamations en la forme,

Les rejette comme non fondées».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 23 avril 2008, les époux ...-... ont fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur du 24 janvier 2008.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « *AO* » et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation. Le recours subsidiaire en annulation est partant irrecevable.

A titre liminaire, le tribunal est amené à analyser la question de la recevabilité du recours, telle que soulevée par le délégué du gouvernement dans son mémoire en réponse, au motif que le recours ne serait pas conforme à l'article 1^{er} de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, alors que l'objet de la demande ainsi que les faits et moyens invoqués ne seraient pas clairement exposés. Le recours serait limité à la simple contestation de la taxation et ne préciserait pas l'objet exact de cette contestation, ni en quoi la taxation ferait grief aux demandeurs.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs estiment que leur requête introductive d'instance préciserait le montant des impôts réclamés ainsi que le montant du trop-perçu d'impôts, eu égard aux déclarations fiscales qu'ils auraient fournies à l'appui de leurs réclamations. Il irait ainsi de soi que la taxation ferait grief en ce qu'elle impliquerait le paiement d'un montant d'impôts trop élevé.

Le moyen du libellé obscur peut être justifié au cas où la requête introductive n'indique ni la décision contre laquelle le recours est dirigé, ni un quelconque moyen juridique vis-à-vis de ladite décision¹. Par contre, en l'absence de grief effectif porté aux droits de la défense de l'Etat, le moyen d'irrecevabilité pour libellé obscur est à écarter².

En l'espèce, une analyse de la requête introductive d'instance révèle que celle-ci indique la décision qu'elle conteste, en l'occurrence la décision du directeur du 24 janvier 2008. Elle précise par ailleurs les moyens à l'appui de cette contestation, à savoir en premier lieu le fait que le directeur n'aurait pas pris en compte les pièces versées conformément à l'article 243 AO. Enfin, elle explique que le bureau d'imposition aurait imposé les demandeurs à des montants trop élevés, ce qui leur ferait grief.

La requête introductive d'instance est partant conforme à l'article 1^{er} de la loi précitée du 21 juin 1999, étant donné qu'elle indique la décision déférée, les moyens juridiques à l'appui de son recours ainsi que le grief que les demandeurs estiment devoir subir en raison de cette décision. S'y ajoute que le délégué du gouvernement a pu préparer la défense des droits de l'Etat et développer des moyens juridiques à l'appui de ses affirmations, de sorte qu'aucun grief n'a été porté aux droits de la défense de l'Etat en l'espèce.

Le moyen d'irrecevabilité s'appuyant sur le libellé obscur de la requête introductive d'instance est partant à rejeter pour ne pas être fondé.

Le délégué du gouvernement soulève encore l'irrecevabilité du recours, en argumentant que les revenus de Monsieur ..., tels qu'ils auraient été taxés par le bureau d'imposition, correspondraient exactement à ceux déclarés sur le tard par les demandeurs, de sorte qu'il y aurait lieu d'admettre que les demandeurs auraient accepté la taxation. Le représentant étatique laisse ainsi sous-entendre que les demandeurs ne disposeraient d'aucun intérêt à agir en l'espèce.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs font valoir que si les revenus bruts déclarés correspondraient à ceux qui ont été taxés par le bureau d'imposition, il n'en serait pas de même des frais d'obtention, revenus négatifs de location, ni d'ailleurs de l'ensemble des charges déductibles desdits revenus.

En l'espèce, le simple fait que les demandeurs ont formé une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu et un recours contentieux contre la décision subséquente du directeur, ne permet pas de supposer qu'ils auraient accepté le résultat de la taxation d'office opérée par le bureau d'imposition. Par ailleurs, il y a lieu de rappeler que l'intérêt à agir se mesure aux prétentions du demandeur, abstraction faite de leur caractère justifié au fond³. Dans la mesure où, en l'espèce, les demandeurs estiment qu'il ressortirait des pièces versées au bureau d'imposition le 30

¹ cf. trib. adm. 12 décembre 2001, no 12541 du rôle, Pas. adm. 2008, V^o Procédure contentieuse, no 336 et autres références y citées.

² cf. trib. adm. 12 juin 2002, no 14304 du rôle, confirmé sur ce point par Cour adm. 10 décembre 2002, no 15164C du rôle, Pas. adm. 2008, V^o Procédure contentieuse, no 337 et autres références y citées.

³ cf. trib. adm. 14 février 2001, no 11607 du rôle, Pas. adm. 2008, V^o Procédure contentieuse, no 2 et autres références y citées.

mai 2006 que la taxation d'office effectuée aurait abouti à un montant trop élevé d'impôts à payer, ils disposent d'un intérêt à agir, indépendamment du caractère justifié de ces arguments au fond.

Partant, le moyen d'irrecevabilité tiré d'un défaut d'intérêt à agir est à rejeter pour ne pas être fondé.

Aucun autre moyen d'irrecevabilité n'ayant été soulevé, le recours en réformation est recevable pour avoir été par ailleurs introduit dans les formes et délai légaux.

A l'appui de leur recours, les demandeurs font contestent ne pas avoir fourni de pièces ou informations permettant de procéder à l'imposition de leurs revenus. Ils expliquent qu'ils auraient par courrier du 22 février 2006, introduit des réclamations auprès du directeur à l'encontre de chaque bulletin de l'impôt sur le revenu contesté. Par courrier de leur fiduciaire du 30 mai 2006, ils auraient complété les réclamations initiales en y joignant l'intégralité des déclarations d'impôts et des pièces justificatives à leur base. La réception de ces déclarations serait attestée par un accusé de réception du 1^{er} juin 2006 émanant de l'administration des Contributions Directes.

En droit, ils estiment qu'ils auraient introduit les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu dans le délai légal et qu'ils auraient ainsi tout au long de l'examen de leur demande pu introduire des pièces complémentaires conformément au paragraphe 243 AO. Ils ajoutent que le directeur n'aurait pas respecté le paragraphe 243 AO en ne prenant pas en compte les documents versés à l'appui des réclamations. Ledit paragraphe 243 AO l'obligerait à examiner d'office la situation de fait et de droit en tenant compte de tous les éléments de la cause et d'instruire avec soin égal, à charge comme à décharge. Outre la réformation, sinon l'annulation de la décision déférée, ils demandent le renvoi de l'affaire devant le directeur afin de procéder à un recalcul de l'impôt, et sollicitent l'émission de nouveaux bulletins de l'impôt dans un délai de deux mois sous peine d'une astreinte de 150 euros par jour de retard. Ils demandent encore que l'Etat soit condamné à leur rembourser le trop-perçu d'impôts. Enfin, ils demandent que l'Etat soit condamné à leur payer une indemnité de procédure de 1.500 euros en vertu de l'article 33 de la loi précitée du 21 juin 1999.

Le délégué du gouvernement, dans son mémoire en réponse, insiste tout d'abord sur le fait que la taxation d'office serait intervenue à défaut du dépôt des déclarations d'impôt par les demandeurs, malgré l'envoi infructueux de rappels envoyés en automne des années 2002, 2003, 2004 et 2005 et de la liquidation de deux astreintes en date du 25 janvier 2005.

Par ailleurs, le recours serait à déclarer non fondé, alors qu'aux termes des paragraphes 167 et s. AO, le contribuable aurait l'obligation légale de faire une déclaration d'impôt, de même que le bureau d'imposition serait tenu, conformément aux paragraphes 204 et 205 AO, de procéder à l'examen et au contrôle de la déclaration d'impôt. La procédure d'imposition reposerait ainsi sur les principes de bonne coopération et de confiance réciproque entre le contribuable et le bureau d'imposition. En cas de contestation d'un bulletin d'impôt émis à la suite d'une procédure d'imposition régulière, le paragraphe 228 AO permettrait au contribuable

de présenter une réclamation au directeur, lequel, aux termes du paragraphe 243 AO, serait tenu de procéder au réexamen intégral de la cause, mais ce réexamen intégral ne serait pas à confondre avec une première procédure d'imposition ou un premier examen par le directeur de nouvelles déclarations, demandes ou autres éléments nouvellement présentés par le contribuable, que ce dernier s'est refusé jusqu'alors à fournir au bureau d'imposition. Le représentant étatique soutient qu'une telle première procédure d'imposition, rendue impossible au niveau du bureau d'imposition par le refus de collaboration du contribuable, ne saurait être admise devant le directeur. En effet, la *ratio legis* du paragraphe 243 AO ne serait pas d'offrir à un contribuable négligent et fautif le choix entre l'acceptation et le refus d'une taxation et de lui permettre d'imposer à sa guise sa collaboration au directeur en obligeant ce dernier non pas à un réexamen d'un dossier déjà traité par le bureau d'imposition, mais à un premier examen d'une déclaration d'impôt que le contribuable n'a pas voulu présenter au bureau d'imposition. Le contribuable négligent ne saurait en aucun cas profiter de son comportement fautif pour abuser d'une voie de recours dont il détournerait intentionnellement l'objet.

Le représentant étatique ajoute qu'en l'espèce, le comportement des demandeurs serait d'autant plus inexcusable et fautif, alors que Monsieur ... serait un « *professionnel de la fiscalité* », censé connaître les obligations fiscales, mais aussi servir de bon exemple aux autres contribuables. Les raisons familiales invoquées par les demandeurs pourraient tout au plus servir d'explications pour le retard du dépôt de leurs déclarations d'impôt mais non d'excuses.

En ordre subsidiaire, et pour le cas où le tribunal estimerait que le directeur aurait dû procéder à un premier examen et à l'instruction de la déclaration d'impôt des demandeurs, le délégué du gouvernement estime que la réclamation devrait être déclarée non fondée. Dans ce contexte, il fait valoir que si le directeur disposait en vertu du paragraphe 244 AO des mêmes moyens et droits que ceux dont disposerait le bureau d'imposition, les fonctions du directeur et du bureau d'imposition ainsi que les principes gouvernant les procédures et le régime des preuves ne seraient cependant pas les mêmes. La déclaration d'impôt présentée au bureau d'imposition bénéficierait en vertu du paragraphe 166 AO, d'une présomption de sincérité et d'exactitude et le bureau ne pourrait la remettre en cause qu'en présence de doutes raisonnables. Le délégué du gouvernement estime que si le paragraphe 249 (3) AO autoriserait le contribuable à déposer sa réclamation auprès du bureau d'imposition ayant émis le bulletin litigieux, il devrait pourtant présenter la réclamation et les pièces à l'appui ensemble et dans le délai légal et non pas en fonction de ses dispositions temporelles et personnelles.

Par ailleurs, même si aucun formalisme n'était requis, le contribuable devrait tout de même faire preuve d'un minimum de diligences concernant le contenu et la présentation de la requête. Le contribuable ne pourrait pas se limiter à une contestation, mais il serait obligé d'indiquer les motifs à la base de sa réclamation. Le formulaire rempli de la déclaration de l'impôt ne constituerait pas, à lui seul, une motivation suffisante d'une réclamation, tout spécialement si le contribuable serait un professionnel de la fiscalité, comme en l'espèce.

En l'espèce, les réclamations introduites le 22 février 2006 n'auraient pas indiqué en quoi les demandeurs se sentaient lésés par les bulletins d'impôt. Les

déclarations de l'impôt sur le revenu déposées le 30 juin 2006, soit quatre mois après les réclamations, n'auraient pas été complétées par des explications quant au bien fondé des réclamations. Le délégué du gouvernement en déduit que les réclamations ne répondraient pas aux exigences des paragraphes 228 et 249 AO. L'irrégularité de la réclamation ne saurait être couverte par des considérations tenant au réexamen intégral prévu au paragraphe 243 AO

En ordre plus subsidiaire, le délégué du gouvernement conclut à la régularité de la taxation des revenus des demandeurs, telle qu'opérée par le bureau d'imposition, au motif que les conditions du paragraphe 217 AO auraient été remplies en l'espèce. Les calculs auraient été effectués de façon aussi objective que possible, sur base des données existantes, à savoir les renvois, renseignant la part de bénéfice de l'exercice de sa profession libérale que Monsieur ... a tirée de la société civile Arthur Anderson, de même que les certificats de rémunération et de retenue d'impôt sur les salaires établis par la société Ernst & Young.

Enfin, le délégué du gouvernement demande le rejet de la demande tendant à l'obtention d'une indemnité de procédure formulée par les demandeurs.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs font valoir qu'en l'espèce il y aurait bien eu une première procédure d'imposition effectuée par le bureau d'imposition, à savoir l'imposition par voie de taxation d'office. Or, le seul moyen du contribuable pour contester les bulletins issus d'une telle procédure de taxation d'office serait la réclamation auprès du directeur, en présentant ses déclarations d'impôt. Les demandeurs n'auraient partant pas « *demandé au directeur de sortir de ses fonctions et de jouer le rôle du bureau d'imposition* », mais ils auraient scrupuleusement suivi la seule voie de recours qui leur était ouverte. Ils rappellent que le directeur serait tenu à un réexamen intégral de la cause en vertu du paragraphe 243 AO.

Les demandeurs exposent encore que le formulaire de déclaration d'impôt constituerait un complément de motivation à l'appui d'une réclamation, ce que l'administration des Contributions Directes aurait d'ailleurs reconnu. Le directeur aurait donc dû prendre en considération les déclarations versées à l'appui des réclamations, ce qui lui aurait toujours permis d'exclure certaines dépenses ou charges, faute de justification suffisante. Or, le directeur n'aurait non seulement pas tenu compte des déclarations d'impôt versées, mais il aurait motivé sa décision de rejet par le fait qu'il ne les aurait jamais reçues.

Quant à la date de communication des déclarations, les demandeurs soutiennent qu'aucun délai ne serait imposé par la loi pour la communication au directeur de pièces complémentaires à une réclamation. Le seul délai imposé, à savoir le délai de trois mois pour introduire une réclamation auprès du directeur, aurait été respecté en l'espèce.

Quant à l'imposition en elle-même, les demandeurs rappellent que bien que les revenus bruts imposés par le bureau d'imposition correspondent aux déclarations des demandeurs, les frais d'obtention, charges déductibles et revenus négatifs n'auraient pas été pris en compte.

Quant au principe de la taxation, il y a lieu de rappeler en premier lieu que le paragraphe 217 AO dispose que :

« (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, die für eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».

La taxation des revenus constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt⁴. Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans toute la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération⁵. La taxation d'office ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligents⁶.

Il est constant en cause, pour ne pas être contesté, que les demandeurs, malgré plusieurs rappels, et deux décisions liquidant l'astreinte, n'ont pas donné suite aux injonctions administratives de remettre la déclaration d'impôt sur le revenu des années 2001 à 2004. Il n'est pas non plus contesté en l'espèce et il ressort des pièces versées au dossier que les demandeurs n'ont soumis leurs déclaration d'impôt sur les années concernées au bureau d'imposition que quatre mois après avoir introduit des réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu.

Au vu de ces éléments, le tribunal est amené à constater que c'est à bon droit que le directeur a retenu que le bureau d'imposition était tenu, conformément aux termes du paragraphe 217 AO, de procéder par voie de taxation pour fixer les bases d'imposition. Il y a lieu de relever dans ce contexte que le principe du recours à la procédure de la taxation d'office n'est pas en soi remis en question par les demandeurs, mais ils contestent le résultat, auquel aboutit la taxation d'office faite par le bureau d'imposition, et reproche au directeur de ne pas avoir réexaminé leur dossier en prenant en compte les pièces versées.

⁴ cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts n° 388 et autres références y citées.

⁵ cf. Cour adm. 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts n° 389 et autres références y citées.

⁶ cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts n° 393.

Le paragraphe 228 AO dispose qu'une réclamation contre un bulletin doit « être introduite devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué ».

Le paragraphe 243 (1) AO prévoit que « *Soweit die Rechtsmittelbehörden zur Nachprüfung tatsächlicher Verhältnisse berufen sind, haben sie den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln* ». Il résulte de cette disposition que le directeur est tenu de procéder d'office à l'examen de la situation de fait et de droit à la base de la réclamation. En d'autres termes, le directeur saisi d'une réclamation procède d'office à un réexamen intégral de la situation du contribuable et à l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition. A cette fin, le paragraphe 244 AO confère au directeur les mêmes prérogatives que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition.

Il résulte encore de ces dispositions légales que le directeur, en sa qualité d'instance compétente pour statuer sur le bien-fondé d'une réclamation introduite contre un bulletin d'impôt, est appelé à clarifier la situation de fait à la base de la réclamation et à obtenir à cette fin de la part du contribuable réclamant ou, le cas échéant, de tierces personnes les informations complémentaires de nature à lui permettre de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition sujette à critique.

Dès lors, le directeur, en procédant à un réexamen intégral de la situation du contribuable, est ainsi tenu de prendre en considération tous les éléments de fait lui soumis, y compris les éléments de fait dont le bureau d'imposition ne disposait pas encore lors de la détermination de la base imposable et qui n'ont été présentés qu'à la suite de l'établissement des bulletins d'impôt. Il appartient dès lors au directeur de vérifier notamment si les bases imposables fixées par la voie de la taxation d'office se rapprochent autant que possible de la réalité économique et si la marge de sécurité fixée par le bureau d'imposition a été établie avec mesure et modération.

Le réexamen intégral de la situation du contribuable, auquel doit procéder le directeur en vertu du paragraphe 243 AO précité, implique par ailleurs que le directeur doit procéder à un examen à charge comme à décharge de la situation du contribuable, en prenant en compte toutes les circonstances susceptibles de modifier la cote d'impôt, y compris les demandes et moyens nouveaux susceptibles d'être produits en cours d'instance et qui n'étaient pas encore soulevés lors de l'introduction de la réclamation. En effet, le paragraphe 249 AO prescrivant les conditions de forme pour l'introduction d'une réclamation réduit ces conditions au strict minimum, notamment en permettant au contribuable de déposer sa réclamation auprès du bureau d'imposition et en disposant qu'il doit uniquement ressortir de l'écrit ou de la déposition de réclamation que le contribuable n'est pas d'accord et demande un réexamen de sa situation. Si le paragraphe 249 (4) dispose que : « *Bei der Einlegung soll die Entscheidung bezeichnet werden, gegen die das Rechtsmittel gerichtet ist. Es soll angegeben werden inwieweit die Entscheidung angefochten und ihre Aufhebung beantragt wird. Ferner sollen die Tatsachen, die zur Begründung dienen, und die Beweismittel angeführt werden* », il ne transforme cependant pas en obligation le fait de déposer les pièces à l'appui de la réclamation ensemble avec la réclamation et il ne prévoit aucune sanction en cas de non-respect de ces dispositions. Ainsi, aucune disposition n'interdit au contribuable de verser des pièces à l'appui de sa réclamation après l'introduction de cette dernière et au cours de l'instruction. Comme le tribunal

vient de retenir ci-dessus le directeur est obligé, en vertu du principe du réexamen intégral de la situation du contribuable, de prendre en compte les pièces susceptibles d'influencer l'imposition, même celles soumises en cours d'instance, tant qu'il n'a pas encore pris sa décision.

C'est partant à tort que le directeur, saisi des réclamations dirigées contre les bulletins d'impôt sur le revenu pour les années 2001, 2002, 2003 et 2004 s'est contenté de vérifier le principe du recours à la taxation d'office, sans procéder à un examen au fond de la situation des demandeurs, plus particulièrement sans procéder à l'examen des déclarations qui étaient à sa disposition au moment de la prise de sa décision, alors que cette démarche rentre directement dans la mission qui lui a été assignée par les dispositions légales prévues. En effet, il ressort des pièces versées au dossier et plus précisément d'un cachet apposé sur les déclarations d'impôt des années 2001, 2002, 2003 et 2004, que celles-ci ont été réceptionnées par le bureau d'imposition en date du 1^{er} juin 2006. Il ressort encore des pièces versées en cause que par courrier du 1^{er} juin 2006, le bureau d'imposition a transmis lesdites déclarations d'impôt à la direction de l'administration des Contributions directes. Le directeur a refusé de prendre en considération les déclarations d'impôt qui étaient à sa disposition au moment de la prise de la décision litigieuse le 24 janvier 2008, en se contentant de se retrancher derrière le constat que le contribuable devrait s'imputer à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses d'une taxation.

Le directeur aurait néanmoins dû, conformément à sa mission, procéder d'office à l'examen des faits à la base de la réclamation et vérifier la conformité à la réalité tant de la taxation d'office opérée par le bureau d'imposition, que des données soumises par les demandeurs à l'appui de leurs réclamations.

Cette conclusion n'est pas éternuée par les considérations du délégué du gouvernement liées à une prétendue irrégularité formelle des réclamations introduites devant le directeur en raison d'une prétendue motivation insuffisante. A cet égard, il convient tout d'abord de relever que le directeur lui-même a déclaré les réclamations recevables en la forme au regard des exigences du paragraphe 249 AO, de sorte qu'il faut en déduire qu'il a jugé les réclamations comme étant suffisamment motivées. Par ailleurs, même si les réclamations introduites le 22 février 2006 ne contiennent aucune motivation, les déclarations d'impôt versées à l'appui des réclamations constituent une motivation suffisante, d'autant plus que le paragraphe 249 AO ne requiert aucun formalisme particulier à respecter par une réclamation. Le directeur ne pouvait dès lors refuser le réexamen du dossier au prétexte d'une motivation insuffisante de la réclamation.

Il suit de ce qui précède qu'en omettant de procéder à un examen au fond de la situation des demandeurs et de tenir compte des éléments factuels à sa disposition, le directeur ne s'est pas conformé aux prescriptions du paragraphe 243 AO, de sorte que la décision directoriale déférée encourt l'annulation pour violation de la loi, sans qu'il y ait lieu d'analyser les autres moyens soulevés de part et d'autre, cet examen devenant surabondant.

Au vu de l'issue du litige et afin de maintenir dans le chef des demandeurs la possibilité de voir toiser leur réclamation à un niveau non contentieux, il y a lieu, dans le cadre du recours en réformation sous examen, de prononcer l'annulation de la

décision directoriale litigieuse et de renvoyer le dossier en prosécution de cause devant le directeur⁷.

Etant donné que le tribunal n'est pas compétent pour prononcer des astreintes et que l'affaire est renvoyée en prosécution de cause devant le directeur, il y a lieu de rejeter la demande des demandeurs tendant à voir dire au bureau d'imposition d'émettre des nouveaux bulletins d'impôts pour les années concernées sous peine d'une astreinte de 150 euros par jour de retard.

Quant à la demande tendant au remboursement des trop-perçus, il y a lieu de constater qu'une demande tendant à enjoindre à l'administration des Contributions directes de rembourser les impôts trop perçus est irrecevable, d'une part, faute de décision de l'administration, préalablement contestée devant le directeur, sur le remboursement d'un trop-perçu d'impôt et, d'autre part, faute de disposition légale investissant le tribunal d'un pouvoir spontané pour ordonner un remboursement d'impôts⁸.

Enfin, faute par les demandeurs d'établir en quoi il serait inéquitable de laisser à leur charge les frais non compris dans les dépens, il y a lieu de rejeter leur demande en obtention d'une indemnité de procédure de 1.500 euros.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision répertoriée sous les numéros C 13247, C 13248, C 13249, C 13250 du directeur de l'administration des Contributions Directes du 24 janvier 2008 et renvoie le dossier en prosécution de cause devant ledit directeur ;

déclare irrecevable le recours en annulation introduit à titre subsidiaire ;

rejette la demande des demandeurs tendant à voir dire au bureau d'imposition d'émettre des nouveaux bulletins d'impôt pour les années concernées sous peine d'une astreinte de 150 euros par jour de retard ;

rejette la demande des demandeurs tendant à voir condamner l'Etat au remboursement des trop-perçus d'impôts ;

⁷ cf. trib. adm 3 septembre 2008, n° 23516, trib. adm. 10 septembre 2008, n° 23929, trib. adm. 22 septembre 2008, n° 23501, trib. adm. 23 octobre 2008, n° 24060 et trib. adm. 23 octobre 2008, n° 24090, trib. adm. 20 novembre 2008, n° 23725, 24119 et 24144, disponibles sous www.jurad.etat.lu.

⁸ cf. trib. adm. 6 janvier 1999, no 10599 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, no 568 et autres références y citées.

rejette la demande en obtention d'une indemnité de procédure formulée par les demandeurs ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Marc Feyereisen, président,
Martine Gillardin, premier juge,
Françoise Eberhard, juge,

et lu à l'audience publique du 4 février 2009 par le président, en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Marc Feyereisen